

# Bilanzstrafrecht: Die neuen Bestimmungen (§§ 163a–163d StGB)

*Fritz Zeder*

- I. Handlungsbedarf**
  - A. § 255 AktG als Prototyp
  - B. Geringfügige Abweichungen in GmbHG, SEG und VAG
  - C. Deutliche Abweichungen in GenG, ORF-G, PSG und SpaltG
  - D. KMG, InvFG 2011 und ImmoInvFG
  - E. Tätige Reue
  - F. Strafdrohungen
  - G. Nicht erfasste Rechtsformen
  - H. Rechnungslegungs-Kontrolle
  - I. Zusammenfassend: Rechtspolitischer Handlungsbedarf
- II. Der Ablauf der Reform**
- III. Die neuen Bestimmungen im Überblick**
  - A. Einheitliche Tatbestände
  - B. Erweiterung der erfassten Rechtsformen
  - C. Umschreibung der Täterkreise
  - D. Darstellungs„medien“
  - E. Tathandlungen und Tatobjekte
    - 1. Haupttatbestand: falsch oder unvollständig darstellen
    - 2. Tatobjekte: Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage, einschließlich deren künftiger Entwicklung
    - 3. Wesentlichkeit
    - 4. Weitere Einschränkungen: Unvertretbarkeit, Schädigungseignung
    - 5. Nichterstattung eines Sonderberichts
    - 6. Die besonderen Tatbestände für Prüfer
      - a) Überblick
      - b) Zur Rechtslage bei Prüfungsgesellschaften
    - 7. Innere Tatseite: einfacher Vorsatz
  - F. Strafdrohungen
  - G. Auslandstat bei inländischem Sitz
  - H. Tätige Reue
  - I. Hinweis auf Verbandsverantwortlichkeit
- IV. Schlussbemerkungen**

Mit dem Strafrechtsänderungsgesetz 2015<sup>1</sup>, das am 1.1.2016 in Kraft getreten ist, ist auch die Reform des Bilanzstrafrechts abgeschlossen worden: Die neuen §§ 163a–163d StGB ersetzen die bisher in einzelnen Gesetzen des Gesellschaftsrechts enthaltenen Tatbestände.

Der Begriff „Bilanzstrafrecht“ (auch: „Bilanzfälschung“) bezeichnet *pars pro toto* fehlerhafte Mitteilungen über bestimmte eine Gesellschaft betreffende Umstände, wobei es sich – über die Bilanz weit hinausgehend – um Mitteilungen handeln kann, die an andere Organe, an die Gesellschafter, an Gläubiger, an den Kapitalmarkt oder an die Öffentlichkeit gerichtet sind; es geht also sowohl um gesellschaftsinterne als auch um gesellschaftsexterne Beziehungen, die geschützt werden sollen.

In diesem Beitrag sollen zunächst die Beweggründe für die Reform skizziert (I.) und deren Verlauf nachgezeichnet werden (II.). Sodann werden die neuen Bestimmungen vorgestellt (III.).<sup>2</sup>

### I. Handlungsbedarf

Als problematisch am früher geltenden Recht wurden insb die Rechtszersplitterung und die unklaren Gesetzesbegriffe angesehen.

Es fanden sich Straftatbestände des Bilanzstrafrechts in einer größeren Zahl von Bundesgesetzen, die bestimmte Gesellschaftsformen regeln; es gab also **keinen allgemeinen Straftatbestand**. Zunächst sind hier zu nennen:

- § 255 AktG,
- § 122 GmbHG,
- § 64 SEG (GesRÄG 2004),
- § 89 GenG,
- § 43 ORF-Gesetz,
- § 41 PSG,
- § 114 VAG bzw § 323 VAG 2016 und
- § 18 SpaltG.

Darüber hinaus enthalten aber auch folgende Bestimmungen vergleichbare Straftatbestände:

- § 15 Kapitalmarktgesetz (KMG),
- § 189 Investmentfondsgesetz (InvFG) 2011 und
- § 37 Immobilien-Investmentfondsgesetz (ImmoInvFG).

---

1 BGBl I 2015/112.

2 Die Darstellung entspricht weitgehend dem Beitrag, der bereits als „Bilanzstrafrecht: Reform abgeschlossen“ in: *Lewisch* (Hrsg), *Jahrbuch Wirtschaftsstrafrecht und Organverantwortlichkeit 2015*, 365, und in *Zeder* (Hrsg), *Das neue Bilanzstrafrecht*, SWK-Spezial (2015) 9, veröffentlicht wurde; neu aufgenommen wurde der Abschnitt III.E.6.b.

## A. § 255 AktG als Prototyp

Im Einleitungsteil von § 255 Abs 1 AktG war – neben der Strafdrohung – umschrieben, wer als **Täter** in Betracht kommt („als Mitglied des Vorstandes oder des Aufsichtsrates, Beauftragter oder Abwickler“); da nicht jedermann die Straftat begehen konnte, handelte es sich um ein **Sonderdelikt**<sup>3</sup> (dies galt auch für § 255 Abs 2: „als Mitglied des Vorstandes oder als Abwickler“). Der Begriff des „**Beauftragten**“ war höchst interpretationsbedürftig<sup>4</sup>; nach allg Auffassung fiel unter diesen Begriff insb der Abschlussprüfer, wobei im Einzelnen str war, welche seiner Aufgabenbereiche erfasst waren: Nur die Erstellung eines fehlerhaften Prüfberichts oder auch die Erstellung eines falschen Bestätigungsvermerks?<sup>5</sup>

Im Schlussteil von § 255 Abs 1 AktG waren die **Tathandlungen** umschrieben: unrichtige Wiedergabe, Verschleiern oder Verschweigen der Verhältnisse der Gesellschaft oder erheblicher Umstände; nach § 255 Abs 2 war die Tathandlung die Unterlassung eines gebotenen Sonderberichts.<sup>6</sup> Da also der Eintritt eines bestimmten Erfolges (zB Schädigung von Gläubigern oder Anlegern) nicht eintreten musste, handelte es sich um **abstrakte Gefährungsdelikte**.<sup>7</sup> Es ließ sich nicht ohne weiteres klar umschreiben, was mit „**Verhältnissen der Gesellschaft**“ und mit „**erheblichen Umständen**“ gemeint war und wo die Grenze zwischen diesen beiden Begriffen lag.<sup>8</sup>

Erheblicher Erklärungsaufwand ergab sich auch, um den Begriff des **Verschleierns** (der 1990<sup>9</sup> aus dem Gesetz gestrichen und 2001<sup>10</sup> wieder aufgenommen worden war) zu konturieren; es sollte sich um eine zwar objektiv richtige, aber so unübersichtliche, undeutliche oder unklare Darstellung handeln, dass sich die wahren Gegebenheiten nur schwer erkennen lassen und die Gefahr einer unrichtigen

3 *Langer*, Die Strafbestimmungen in Aktiengesetz und GmbH-Gesetz (1994) 41 f; *Hinterhofer* in *Gruber/Harrer* (Hrsg), GmbHG-Kommentar, § 122 Rz 22 mwN.

4 *Gelbmann*, Strafrechtliche Absicherung der Corporate Governance, GesRZ 2003, 20 (27 f); *Weilinger/Knauder* in *Straube* (Hrsg), GmbHG § 122 Rz 12 ff mwN; *Krakow*, Bilanzdelikte als Informationsdelikte, in: *Keppert/Brandstetter* (Hrsg), Bilanzdelikte (2009) 81 (85 f, 90 ff) mwN; *Hinterhofer* in *Gruber/Harrer* Rz 35, 55 ff mwN.

5 *Weilinger/Knauder* in *Straube* (Hrsg), GmbHG § 122 Rz 15 mwN; *Gelbmann*, GesRZ 2003, 28; *Dehn*, Die Haftung des Abschlussprüfers nach § 275 HGB (nF), ÖBA 2002, 377 (380 f).

6 Dazu *Gelbmann*, GesRZ 2003, 25 f.

7 *Kals* in *Doral/Nowotny/Kals*, AktG § 255 Rz 7; *Weilinger/Knauder* in *Straube* (Hrsg), GmbHG § 122 Rz 5 mwN; *Langer*, Strafbestimmungen 40 f; terminologisch differenziert *Hinterhofer* in *Gruber/Harrer* Rz 17.

8 Vgl etwa *Altenberger/Kroiss/Fellerer*, Bilanzfälschung iSd § 255 AktG und § 122 GmbHG, in: *Hammer-schmied* (Hrsg), Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung in Europa, FS Brogyányi (2008), 183 (198 f); *Brandstetter*, Bilanzdelikte, in *BMJ* (Hg), 36. Ottensteiner Fortbildungsseminar aus Strafrecht und Kriminologie, Schriftenreihe des BMJ Bd 138, 107 (110 ff); *Lewisch/Altenberger*, Bilanzstrafrecht in Österreich: Wieso – woher – wohin?, RdW 2010/638, 611; *Hinterhofer* in *Gruber/Harrer* Rz 34, 60 ff; *Jabornegg/Geist* in *Jabornegg/Strasser*, AktG<sup>5</sup> § 255 Rz 8 scheinen die beiden Begriffe überhaupt als Einheit aufzufassen.

9 Durch Art II Rechnungslegungsgesetz (RLG), BGBl 1990/475.

10 Durch Art XVII Finanzmarktaufsichtsgesetz (FMAG), BGBl I 2001/97.

Beurteilung besteht.<sup>11</sup> Die meisten in Betracht kommenden Verhaltensweisen konnten allerdings ohnehin schon unter „unrichtig wiedergeben“ oder „verschweigen“ subsumiert werden.<sup>12</sup>

In den Z 1 bis 5 von Abs 1 waren die „Medien“ der unrichtigen Darstellungen umschrieben; es handelte sich teils um schriftliche, teils um mündliche<sup>13</sup> Darlegungen.

Da das Gesetz zur inneren Tatseite nichts sagte, war **Vorsatz** erforderlich (§ 7 Abs 1 StGB); bedingter Vorsatz (§ 5 Abs 1 StGB) genügte.

Abgesehen von den bereits erwähnten unbestimmten Begriffen fiel auf, dass die Bestimmungen des UGB über die Rechnungslegung bloß dazu verpflichteten, ein „möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln“ (Jahresabschluss: §§ 195, 222 Abs 2; Bestätigungsvermerk: § 274 Abs 2 UGB); eine Abberufung eines Vorstandes einer AG ist nur bei grober Pflichtverletzung möglich (§ 75 Abs 4 AktG). Wenn die Straftatbestände uneingeschränkt jegliche unrichtige Wiedergabe der „Verhältnisse der Gesellschaft“ oder „erheblicher Umstände“ unter Strafe stellten, so war dies nicht nur sehr weit gehend<sup>14</sup>, sondern bedeutete auch, dass das **Strafrecht strenger als das Zivil- und Gesellschaftsrecht** war – während es doch umgekehrt sein sollte: Nur die schwersten Verstöße sollten dem Strafrecht unterliegen (*ultima ratio*). Darin lag ein **Wertungswiderspruch**.

## B. Geringfügige Abweichungen in GmbHG, SEG und VAG

Dem § 255 AktG am ähnlichsten waren die Straftatbestände im GmbHG, im SEG und im VAG. Doch schon dort gab es Abweichungen:

§ 114 VAG kannte noch eine weitere Tathandlung („sonst in wesentlichen Punkten **falsche Angaben macht**“), die neben die unrichtige Wiedergabe, das Verschleiern oder das Verschweigen der Verhältnisse der Gesellschaft oder erheblicher Umstände trat; deren über die beiden ohnehin schon wenig konturierten anderen Begriffe hinausgehende Bedeutung blieb dunkel.

Nach § 114 Abs 4 VAG war § 255 AktG auf die Geschäftsleitung eines **ausländischen** Versicherungsunternehmens anzuwenden.<sup>15</sup>

Nach § 122 Abs 2 Z 1 und 2 GmbHG waren auch bestimmte „falsche“ (Z 1) bzw „unrichtige“ (Z 2)<sup>16</sup> **Erklärungen gegenüber dem Firmenbuch** strafbar.

---

11 *Altenberger/Kroiss/Fellerer*, Bilanzfälschung, in: FS Brognyanyi 197 f; *Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG § 255 Rz 15; *Weilinger/Knauder in Straube* (Hrsg), GmbHG § 122 Rz 19.

12 So *Gelbmann*, GesRZ 2003, 22 f; *Jabornegg/Geist in Jabornegg/Strasser*, AktG<sup>5</sup> § 255 Rz 9 sehen alle in Betracht kommenden Verhaltensweisen von den beiden anderen Tathandlungen erfasst.

13 *Gelbmann*, GesRZ 2003, 23 f.

14 *Lewisch/Altenberger*, Bilanzstrafrecht, RdW 2010, 612 sprechen von „geradezu uferlos“; *Hinterhofer in Gruber/Harrer* Rz 36 ff.

15 Dazu *Altenberger/Kroiss/Fellerer*, Bilanzfälschung, in FS Brognyanyi 205.

16 Nach *Gelbmann*, GesRZ 2003, 22, haben diese beiden Worte keine unterschiedliche Bedeutung.

## C. Deutliche Abweichungen in GenG, ORF-G, PSG und SpaltG

Von den bisher dargestellten Gesetzen wichen die Tathandlungen im GenG, ORF-G, PSG und SpaltG noch deutlicher ab.

So **fehlte** in § 41 PSG<sup>17</sup> und § 43 ORF-G – diese beiden Bestimmungen waren fast deckungsgleich – die Tathandlung des **Verschleierns**; strafbar war hier auch nur, wer entweder die Verhältnisse der Stiftung unrichtig wiedergab oder erhebliche Umstände verschwieg (nicht aber, wer erhebliche Umstände unrichtig wiedergab), dafür gab es auch hier den Auffangtatbestand der „falschen“ Angaben.

Bis auf den zuletzt genannten Punkt und das Fehlen des Beauftragten stimmte die Umschreibung in § 18 SpaltG mit § 41 PSG und § 43 ORF-G überein. Anzumerken bleibt, dass im UmwG ein entsprechender Straftatbestand fehlte, was aber nicht schadete, weil in dessen Anwendungsbereich – wie auch in jenem des SpaltG – ohnehin § 255 AktG und § 122 GmbHG griffen.<sup>18</sup>

Im Vergleich mit allen bisher erwähnten Bestimmungen wich § 89 GenG (wohl weil es die älteste Bestimmung war) am meisten ab; die Tathandlung lautete dort (bloß): „falsche oder in irreführender Weise unzureichende Angaben machen oder bestätigen“.

Als einzige Bestimmung enthielt das GenG eine **Subsidiaritätsklausel**: Dieser Straftatbestand trat gegenüber strengeren Tatbeständen zurück.

## D. KMG, InvFG 2011 und ImmoInvFG

Eine Sonderstellung nahmen (und nehmen auch nach neuer Rechtslage) § 15 KMG, § 189 InvFG 2011 und § 37 ImmoInvFG ein.

Zunächst kriminalisieren § 15 Abs 1 Z 1 KMG und § 189 Abs 1 Z 1 bis 4 InvFG 2011 das Anbieten von Wertpapieren, Veranlagungen oder Fondsanteilen, ohne dass bestimmte Formalerfordernisse erfüllt sind; diese Tathandlungen stellen „Ungehorsamsdelikte“ dar und fallen nicht in den Bereich der „Bilanzdelikte“.

Dagegen ähneln die Tathandlungen in § 15 Abs 1 Z 2 und 4 KMG<sup>19</sup>, § 189 Abs 2 InvFG 2011 und § 37 Abs 1 ImmoInvFG („über erhebliche Umstände unrichtige vorteilhafte Angaben machen oder nachteilige Tatsachen verschweigen“) sowie in § 15 Abs 1 Z 3 KMG („keinen Rechenschaftsbericht veröffentlichen“) stark den hier diskutierten Tatbeständen, sind aber enger gefasst als diese: unrichtige **nachteilige** Tatsachen sind ausdrücklich **nicht strafbar**.

17 Ausführlich zu den Abweichungen zwischen § 255 AktG und § 41 PSG *Arnold*, Privatstiftungsgesetz<sup>2</sup>, § 41 Rz 3 ff.

18 *Altenberger/Kroiss/Fellerer*, Bilanzfälschung, in FS Brognyanyi 207.

19 Eine ähnliche Unterscheidung trifft *Tipold* in *Zib/Russ/Lorenz*, Kapitalmarktgesetz § 15 Rz 5.